

**MESTRADO**  
**CONTABILIDADE, FISCALIDADE E FINANÇAS**  
**EMPRESARIAIS**

**TRABALHO FINAL DE MESTRADO**  
**DISSERTAÇÃO**

**OS EFEITOS DOS SERVIÇOS DISTINTOS DA  
AUDITORIA NA INDEPENDÊNCIA DO AUDITOR**

**FRANCISCO MIGUEL MURTA BRÁS DE OLIVEIRA**

**OUTUBRO 2020**

**MESTRADO EM**  
**CONTABILIDADE, FISCALIDADE E FINANÇAS**  
**EMPRESARIAIS**

**TRABALHO FINAL DE MESTRADO**  
**DISSERTAÇÃO**

**OS EFEITOS DOS SERVIÇOS DISTINTOS DA**  
**AUDITORIA NA INDEPENDÊNCIA DO AUDITOR**

**FRANCISCO MIGUEL MURTA BRÁS DE OLIVEIRA**

**ORIENTAÇÃO:**

**ANTÓNIO CARLOS DE OLIVEIRA SAMAGAIO**

**OUTUBRO 2020**

## Resumo

Os Serviços Distintos da Auditoria (*non audit services* - NAS) são um dos principais fatores que poderão condicionar a independência do auditor. De facto, a literatura aponta para a inexistência de um consenso sobre o tema. Se por um lado, os estudos baseados nas perceções demonstram um impacto negativo dos NAS na independência do auditor, os trabalhos baseados em *outputs* concluem precisamente o contrário, que este tipo de serviços não afeta a independência e permite mesmo obter níveis de qualidade de auditoria superiores.

Assim, o presente estudo pretende investigar o impacto dos NAS na independência dos auditores através de uma abordagem baseada nas perceções. No caso em questão, é estudada a perceção que diferentes grupos têm sobre a independência do auditor. Deste modo, foram inquiridos dois grupos distintos (ROCs e *stakeholders*), tendo sido obtidos 78 respostas, de modo a testar se o tipo de NAS influencia a independência do auditor em graus diferentes e se as respostas são semelhantes entre grupos.

Os resultados obtidos pelo estudo sugerem que existe, de facto, tipos de NAS que são percecionados como mais prejudiciais à independência do auditor. Indicando que os serviços de Controlo Interno e Consultoria são os que comprometem de forma mais forte a independência do auditor. Mais ainda, os resultados indicam que as perceções entre os dois grupos são iguais na maioria das ameaças analisadas, o que sugere que ambos os grupos vêem a situação da mesma forma. Para além disso, os resultados mostram que o peso dos honorários dos NAS no total dos honorários cobrados pelo auditor a um cliente é um fator que foi considerado de certa forma como indutor das ameaças à independência do auditor.

**Palavras-chave:**; independência do auditor; serviços distintos da auditoria; *audit expectation gap*.

## Abstract

Non-Audit Services (NAS) are one of the main factors that influences the auditor's independence. Several studies have been done over time, but it still is not possible to reach a consensus on this matter. If, on the one hand, studies based on perceptions demonstrate a negative impact on the auditor's independence, studies based on outputs conclude precisely the opposite, that this type of services does not affect independence and even allows to obtain higher levels of audit quality.

Thus, this study will investigate the impact that NAS through a perception-based approach. In this case, we study the perceptions different groups have on the auditor's independence. Two different groups (ROCs and stakeholders) were surveyed, with 78 responses being obtained, to test whether the type of NAS influences the auditor's independence to different degrees and whether the responses are similar between groups.

The results obtained by this study show that there are, in fact, types of NAS that are perceived as more harmful to the auditor's independence, which indicates that the Internal Control and Consulting services are the ones that most compromise the auditor's independence. Furthermore, the results indicated that the perceptions between the two groups are equal, suggesting that both groups perceive the same services in the same way and that there is no evidence of the expectation gap. In addition, the results show that the weight of NAS fees in the total fees charged by the auditor to a client is a factor that was considered to induce threats to the auditor's independence.

**Keywords:** auditor's independence; non-audit services; audit expectation gap.

## Agradecimentos

Primeiramente, agradeço ao ISEG, aos professores e aos meus colegas pela jornada de 5 anos que me permitiu chegar aqui, com uma licenciatura em Gestão e prestes a concluir o Mestrado em Contabilidade, Fiscalidade e Finanças Empresarias. Tenho o privilégio de poder dizer que sou formado numa das melhores universidades de Portugal e do mundo, com uma formação de qualidade, professores competentes e colegas incríveis. Foram 5 anos repletos de acontecimentos que nunca irei esquecer. Obrigado por fazerem parte da minha história.

Gostaria também de agradecer a toda a gente que, de alguma forma, contribuiu para que este trabalho fosse possível. Em particular, agradeço ao Professor António Samagaio pela orientação que me deu durante a elaboração deste trabalho. O seu contributo foi importante, não só para guiar o propósito deste trabalho, como também na revisão do mesmo. O meu obrigado pela sua ajuda.

Por fim, deixo os meus agradecimentos para as pessoas mais importantes da minha vida, a minha família. Muito obrigado por me terem permitido prosseguir a minha formação académica e pelo apoio gigante ao longo deste percurso. Vir estudar para tão longe de casa foi uma aventura e um desafio que me obrigaram a crescer não só ao nível académico, como também ao nível pessoal. O vosso esforço e preocupação permitiram abrir novas opções para o meu futuro e por isso serei eternamente grato. Espero que as minhas conquistas vos encham de orgulho.

## Índice de Tabelas

Tabela 1: Estudos relativos aos serviços distintos de auditoria.....	8
Tabela 2: Consultoria fiscal e a independência.....	14
Tabela 3: Consultoria em recursos humanos e a independência .....	15
Tabela 4: Consultoria em contabilidade e a independência .....	16
Tabela 5: Consultoria geral e a independência.....	17
Tabela 6: Consultoria em controlo interno e a independência .....	18
Tabela 7: Outros serviços e a independência .....	19
Tabela 8: Diferenças de médias entre tipos de NAS .....	21
Tabela 9: Impacto do contexto da auditoria na avaliação das perceções .....	22

## Índice

<b>1.Introdução .....</b>	<b>1</b>
<b>2.Revisão de Literatura .....</b>	<b>3</b>
<b>2.1. Independência em Auditoria.....</b>	<b>3</b>
<b>2.2. Serviços Distintos da Auditoria.....</b>	<b>4</b>
<b>2.3. Audit Expectation Gap .....</b>	<b>9</b>
<b>3.Metodologia .....</b>	<b>12</b>
<b>3.1. Amostra.....</b>	<b>12</b>
<b>3.2. Variáveis de medida.....</b>	<b>13</b>
<b>4. Resultados.....</b>	<b>14</b>
<b>5. Conclusões .....</b>	<b>23</b>
<b>6. Referências Bibliográficas.....</b>	<b>25</b>
<b>7.Anexos.....</b>	<b>29</b>

## Lista de Abreviaturas

**CEOROC**- Código de Ética da Ordem dos Revisores Oficiais de Contas

**CLC**- Certificação Legal de Contas

**EIP**- Entidades de Interesse Público

**EUA**- Estados Unidos da América

**IFAC**- International Federation of Accountants

**NAS**- Serviços Distintos da Auditoria

**ROC**- Revisor Oficial de Contas

**SOX**- Sarbanes-Oxley

**SROC**- Sociedade de Revisores Oficiais de Contas

**UE**- União Europeia

**CFO**- Chief Financial Officer

**CAO**- Chief Accounting Officer

**CEO**- Chief Executive Officer



## 1.Introdução

O início deste milénio é marcado por um grande número de escândalos financeiros, como os casos da Enron e da WorldCom, que não só culminaram na falência das empresas e no desemprego de milhares de trabalhadores, mas também fizeram com que a credibilidade da auditoria fosse afetada e questionada (Francis 2004). Por outro lado, o relato financeiro fraudulento faz com que a informação financeira perca relevância na tomada de decisão dos seus utilizadores. Assim sendo, foram tomadas medidas legislativas, como a Sarbanes-Oxley Act de 2002, o Regulamento (UE) n.º 537/2014, a Diretiva 2014 /56/UE do Parlamento Europeu e do Conselho e a Lei 140/2015, de 7 de setembro (Estatuto da Ordem dos Revisores Oficiais de Contas), com o intuito de restaurar a confiança dos *stakeholders*<sup>1</sup> nos auditores e no relato financeiro.

Segundo DeFond & Zhang (2014), a auditoria é valorizada por contribuir para a credibilização da informação contabilística, o que permite uma melhor afetação de recursos e uma contratação mais eficiente. Para além disso, a realidade é cada vez mais complexa, o que pode implicar que a função da auditoria acrescente ainda mais valor. Considerando que acrescentar valor para a sociedade em geral é o principal objetivo da auditoria, podemos pensar na qualidade da auditoria como uma função que pretende maximizar o valor entregue pela auditoria à sociedade. Assim, conhecer os fatores que influenciam a qualidade da auditoria é fundamental para entender como é que a auditoria deve ser realizada para entregar à sociedade o maior valor possível.

Com o intuito de promover e garantir auditorias de qualidade, os profissionais de auditoria em Portugal deverão observar um conjunto de valores e de práticas que estão plasmadas no Código de Ética da Ordem dos Revisores Oficiais de Contas (CEOROC). De acordo com esse documento, os auditores estão sujeitos a ameaças (interesse pessoal, auto-revisão, representação, familiaridade e intimidação) que colocam em causa o cumprimento dos princípios fundamentais da profissão (integridade, objetividade, competência e zelo profissional, confidencialidade e o comportamento profissional) e a independência.

---

<sup>1</sup> Em português, normalmente são chamados de partes interessadas

A independência dos auditores é crítica em auditoria, pois influencia a qualidade da auditoria. DeAngelo (1981) defende que a qualidade da auditoria resulta da probabilidade do auditor descobrir uma falha e de reportar essa falha, implicando que se o auditor não for independente, é menos provável que reporte as falhas que encontre, o que diminui a qualidade da auditoria. Por conseguinte, as firmas de auditoria e os reguladores deverão estar alerta para os fatores que poderão ameaçar a capacidade de o auditor ser independente na mente, bem como, para as situações que podem indiciar que o auditor poderá não ser independente (independência na aparência). Neste aspeto, os serviços distintos de auditoria (non audit services – NAS) tem sido apontado como uma possível causa para a perda de independência do auditor (Quick & Warming, 2015), podendo ser um dos fatores que desencadeia mais ameaças à profissão de auditoria. Assim sendo, o estudo da independência é imperativo para entender quais as circunstâncias que afetam o auditor e que salvaguardas devem ser estabelecidas para colmatar estas debilidades.

Este trabalho tem como objetivo estudar a influência dos NAS na independência dos auditores. Para esse efeito, o primeiro passo é entender se a perceção em relação à independência dos auditores depende do tipo de NAS que estes prestam e posteriormente se existem diferenças entre as perceções dos auditores e dos *stakeholders* em relação à independência do auditor quando estes prestam serviços distintos da auditoria.

Após esta introdução, o trabalho segue a revisão da literatura, onde se vão definir alguns conceitos importantes, que são a base para definir as hipóteses a testar. Depois de definidas as hipóteses de estudo, é definida a metodologia e os dados utilizados para se testarem as hipóteses definidas, através dos quais se obtêm os resultados apresentados. Por fim, são apresentadas as conclusões deste estudo, as suas limitações e potenciais caminhos de investigação futura.

## **2.Revisão de Literatura**

### **2.1. Independência em Auditoria**

A independência em auditoria é um dos requisitos que devemos ter em consideração para se obter maiores níveis de qualidade de auditoria. Para o trabalho de auditoria ter um nível elevado de qualidade, não basta o auditor possuir competências, também é fundamental que seja independente.

De acordo com o International Ethics Standards Board for Accountants, a independência está ligada aos conceitos de integridade e objetividade. Assim, pode-se dizer que a independência é a capacidade de ser honesto, de não ser influenciado por interesses próprios nem pelos interesses de outras pessoas. Elliott & Jacobson (1998) referem que a independência em auditoria é a ausência de interesses que criam um risco inaceitável de enviesamento material em relação à confiabilidade das demonstrações financeiras. Deste modo, é fundamental que a independência faça parte integrante da conduta dos auditores, por forma a melhorar a qualidade das auditorias e assim, contribuir para um relato financeiro mais credível e relevante para a tomada de decisão dos *stakeholders*.

Assim, o International Ethics Standards Board for Accountants considera que conceito de independência em auditoria tem duas componentes: a mente e a aparência. A independência na mente é o estado mental do auditor que permite que o auditor obtenha uma conclusão livre de influências que afetem o seu julgamento profissional e deste modo aja com integridade, objetividade e ceticismo profissional. A independência na aparência, por sua vez, é aquilo que o auditor transparece no exercício das suas funções. Por muito bem-intencionado que seja, o auditor deve evitar determinados factos e circunstâncias que sejam de tal forma significativas que possam levar um terceiro razoável e bem informado a concluir que integridade, objetividade e ceticismo profissional estejam comprometidos. Estas duas dimensões em conjunto, apesar de se referirem a condições diferentes, definem a independência do auditor e são ambas importantes, pois mesmo que o auditor seja independente na mente, se falhar a transparecer que é independente, a

credibilidade que os *stakeholders* conferem ao relatório de auditoria diminui, implicando uma menor percepção na qualidade da auditoria.

Um dos problemas de estudar a independência na mente está relacionada com a impossibilidade de ser observada e medida, pois não há nenhuma forma direta observar a mente dos auditores. Assim sendo, nestes estudos é necessário serem utilizados métodos indiretos (como se verifica mais à frente) de modo a tentar obter uma aproximação à realidade. De forma a não lidar com esta limitação, o presente estudo investiga a independência na aparência, que é diretamente observável através das percepções que a sociedade tem em relação aos auditores e até mesmo a percepção que os auditores têm sobre os seus pares.

Tepalagul & Lin (2015) definem quatro dimensões para avaliar o impacto da independência do auditor na qualidade da auditoria, a saber, a importância do cliente, os NAS, o mandato de auditoria e a afiliação entre o cliente e o auditor. Estas dimensões têm impacto na independência do auditor e nas suas competências, que por sua vez, influênciam a qualidade de auditoria percebida e real. Segundo Tepalagul & Lin (2015), existe uma evidência limitada sobre se a independência do auditor é comprometida pelos NAS.

## **2.2. Serviços Distintos da Auditoria**

O conceito de NAS é bastante intuitivo. Segundo o Code of Federal Regulations dos EUA (12 CFR § 621.31), os NAS são os serviços prestados por um auditor durante o período coberto pelo contrato de prestação de serviços de auditoria às demonstrações financeiras mas que não fazem parte do trabalho de auditoria. Em Portugal, a prestação em simultâneo de serviços de auditoria e dos NAS estão regulados no Estatuto da Ordem dos Revisores Oficiais de Contas, bem como no Regulamento (UE) N° 537/2014 do Parlamento Europeu e do Conselho de 16 de abril De 2014 (Regulamento), que estabelecem requisitos para as revisões legais de contas em Entidades de Interesse Público (EIP). O Regulamento define os NAS que são proibidos de serem efetuados pelos auditores, durante o contrato de auditoria (período entre o início do período auditado e a emissão do relatório de auditoria) e especificamente para os serviços mencionados na alínea g) abaixo acrescenta-se a este período o período de exercício financeiro

FRANCISCO MIGUEL MURTA BRÁS DE OLIVEIRA  
OS EFEITOS DOS SERVIÇOS DISTINTO DA AUDITORIA NA INDEPENDÊNCIA DO AUDITOR

imediatamente anterior ao caso geral. A lista de serviços proibidos prevista no n.º 1 do artigo 5.º do Regulamento é a seguinte:

- a) *Serviços de assessoria fiscal relativos:*
  - i) *à elaboração de declarações fiscais,*
  - ii) *aos impostos sobre os salários,*
  - iii) *aos direitos aduaneiros,*
  - iv) *à identificação de subsídios públicos e incentivos fiscais, exceto se o apoio do revisor oficial de contas ou da sociedade de revisores oficiais de contas relativamente a esses serviços for exigido por lei,*
  - v) *ao apoio em matéria de inspeções das autoridades tributárias, exceto se o apoio do revisor oficial de contas ou da sociedade de revisores oficiais de contas em relação a tais inspeções for exigido por lei,*
  - vi) *ao cálculo dos impostos diretos e indiretos e dos impostos diferidos,*
  - vii) *à prestação de aconselhamento fiscal;*
- b) *Os serviços que envolvam qualquer participação na gestão ou na tomada de decisões da entidade auditada;*
- c) *A elaboração e lançamento de registos contabilísticos e de demonstrações financeiras;*
- d) *Os serviços de processamento de salários;*
- e) *A conceção e aplicação de procedimentos de controlo interno ou de gestão de riscos relacionados com a elaboração e/ou o controlo da informação financeira ou a conceção e aplicação dos sistemas informáticos utilizados na preparação dessa informação;*
- f) *Os serviços de avaliação, incluindo avaliações relativas a serviços atuariais ou serviços de apoio a processos litigiosos;*
- g) *Os serviços jurídicos, em matéria de:*
  - i) *prestação de aconselhamento geral,*
  - ii) *negociação em nome da entidade auditada, e*
  - iii) *exercício de funções de representação no quadro da resolução de litígios;*
- h) *Os serviços relacionados com a função de auditoria interna da entidade auditada;*
- i) *Os serviços associados ao financiamento, à estrutura e afetação do capital e à estratégia de investimento da entidade auditada, exceto a prestação de serviços de*

*garantia de fiabilidade respeitantes às demonstrações financeiras, tal como a emissão de «cartas de conforto» relativas a prospetos emitidos pela entidade auditada;*

*j) A promoção, negociação ou tomada firme de ações na entidade auditada;*

*k) Os serviços em matéria de recursos humanos referentes:*

*i) aos cargos de direção suscetíveis de exercer influência significativa sobre a preparação dos registos contabilísticos ou das demonstrações financeiras objeto de revisão legal de contas, quando esses serviços envolverem:*

*— a seleção ou procura de candidatos para tais cargos,*

*— a realização de verificações das referências dos candidatos para tais cargos,*

*ii) à configuração da estrutura da organização, e*

*iii) ao controlo dos custos.*

É preciso notar que esta lista não reflete a legislação de cada país, pois para além dos serviços proibidos acima, os Estados-Membros da UE têm autonomia para adicionar mais serviços à lista, caso considerem que estes serviços ameacem a independência do auditor, desde que sejam comunicados à Comissão Europeia. Além disso, o Regulamento também prevê casos em que, por derrogação do segundo parágrafo do n.º 1 do artigo 5º, os Estados-Membros podem autorizar que os auditores prestem os serviços enunciados nas alíneas a) (excluindo as subalíneas ii e iii) e f), caso os serviços em questão não tenham impacto direto ou que este seja imaterial nas demonstrações financeiras auditadas, a estimativa desse impacto esteja devidamente documentada e explicada no relatório adicional dirigido ao comité de auditoria e o auditor cumpra os princípios da independência descritos na Diretiva 2006/43/CE.

Para além do Regulamento definir o tipo de NAS proibidos, também estabelece restrições no que diz respeito aos honorários provenientes do tipo de serviços que, apesar de não serem proibidos, são parte dos NAS. O n.º 2 do artigo 4º estabelece que quando esses tipos de serviços são prestados por um período igual ou superior a três exercícios consecutivos, é estabelecido para o valor total destes serviços o limite de 70% da média dos honorários pagos nos últimos três exercícios consecutivos relativos ao relatório de

auditoria. Não obstante, o n.º 4 do mesmo artigo possibilita que cada Estado-Membro possa aplicar restrições maiores, caso o pretenda fazer.

Neste contexto, o estudo de Willekens et al.(2019) revela que, à data do estudo, dos Estados-Membros da UE, apenas a Eslovénia ainda não tinha implementado todas as regras do Regulamento. Mais ainda, o estudo refere que grande parte dos Estados-Membros não tinha acrescentado mais restrições aos NAS, no entanto no que diz respeito à derrogação acima mencionada relativa a serviços fiscais e de avaliação, a grande maioria opta por essa opção. Outro dado interessante é que alguns países em vez de optarem por usarem uma *blacklist*<sup>2</sup>, optam por usar uma *whitelist*<sup>3</sup>. Neste aspeto, a legislação portuguesa destaca-se não só pelo facto de não optar pela derrogação, mas também pelo facto de ser o único país que estabelece um limite de 30% para os honorários dos NAS (n.º 1 do artigo 77.º da Lei 140/2015, de 7 de setembro), contrastando com o resto dos países, que apresentam um limite de 70%. Neste sentido, os dados parecem demonstrar que Portugal tem uma abordagem mais cautelosa no que diz respeito aos NAS.

Na Tabela 1 são identificados alguns estudos efetuados na última década, que analisam o efeito dos NAS na independência dos auditores. A literatura apresenta algumas conclusões contraditórias. Por um lado, quando são feitos estudos que usam as perceções como *proxy*, normalmente concluem que os investidores não apreciam o recurso a esse tipo de serviços. Por outro lado, quando os estudos usam *outputs* como *proxy* (como por exemplo relacionados com os honorários desses serviços) não só indicam que a qualidade da auditoria não é afetada, como também concluem que alguns serviços podem melhorar a mesma (DeFond & Zhang, 2014). O facto de a qualidade de auditoria ser melhorada está associado ao efeito líquido resultante da diferença entre o “*knowledge spillovers*”<sup>4</sup> e a perda de independência do auditor. Sendo estes efeitos difíceis de separar, essa pode ser a razão para haver poucas provas consistentes para a perda de independência do auditor (Eilifsen & Knivsflå, 2013). Deste modo, estas conclusões acabam por apresentar

---

<sup>2</sup> Em português, lista negra. No caso em concreto, representa a lista que contém todos os serviços distintos da auditoria proibidos por lei. Todos os serviços que não constem da lista são permitidos.

<sup>3</sup> Em português, lista branca. Ao contrário da *blacklist*, representa a lista que contém todos os serviços distintos da auditoria permitidos por lei. Todos os serviços excluídos da lista são considerados proibidos.

<sup>4</sup> Significa que quando o auditor presta ambos os serviços em simultâneo, ganha mais conhecimento da entidade, o que permite ser mais eficiente.

um *trade-off* entre a independência do auditor e a qualidade da auditoria (Ratzinger-Sakel & Shönberger, 2015).

**TABELA 1: Estudos relativos aos serviços distintos de auditoria**

<b>Autores</b>	<b>Amostra</b>	<b>Proxy</b>	<b>Método utilizado</b>	<b>Tipo de Independência em Auditoria</b>
Hohenfels & Quick (2020)	Alemanha	<i>Outputs</i>	Dados Secundários	Na mente
Castillo-Merino et al (2020)	Espanha	<i>Outputs</i>	Dados Secundários	Na Mente
Kamarudin & Yatan (2019)	Malásia	<i>Outputs</i>	Dados Secundários	Na Aparência
Meuwissen & Quick (2019)	Alemanha	Percepções	Questionário	Na Aparência
Chu & Hsu (2018)	EUA	<i>Outputs</i>	Dados Secundários	Na Mente
Campa & Donnelly (2016)	Reino Unido	<i>Outputs</i>	Dados Secundários	Na Mente e Na Aparência
Sobrinho & Bortolon (2016)	Brasil	<i>Outputs</i>	Dados Secundários	Na Mente
Zhang et al (2016)	Noruega	<i>Outputs</i>	Dados Secundários	Na Mente e Na Aparência
Botes et al (2013)	Nova Zelândia	Percepções	Questionário	Na Aparência
Wang & Hay (2013)	Nova Zelândia	<i>Outputs</i>	Dados Secundários	Na mente

Pela leitura da lei, entende-se que a principal razão para alguns NAS serem proibidos está relacionada com o facto de o legislador considerar que esses serviços reduzem a independência do auditor para níveis não aceitáveis. Deste modo, o grau com que um determinado NAS afeta a independência do auditor pode ser considerada como um fator para determinar os NAS a proibir. Neste aspeto, é previsível que existam



diferenças nos NAS de tal forma que justifique que alguns sejam proibidos e outros permitidos. A partir dos estudos identificados na Tabela 1, é possível observar que a literatura é pouco expansiva no que diz respeito à identificação dos serviços que mais afetam a independência do auditor e também a identificar a existência ou não de concordância entre os vários *stakeholders* sobre este tema. Desta forma, o presente estudo contribui sobretudo para comparar os tipos de NAS entre si e para confrontar visões de diferentes grupos para se obter uma resposta mais completa para a realidade em questão.

Assim, a primeira hipótese de estudo é:

H1: O tipo dos NAS tem influência na independência dos auditores.

### 2.3. Audit Expectation Gap

A origem do conceito de *audit expectation gap* é atribuída a Liggio (1974), que considera que é a diferença entre os níveis de desempenho esperados percebidos pelos utilizadores da informação financeira e os auditores. No entanto, a definição mais utilizada em estudos empíricos é a definição de Porter (1993) (Litjens et al, 2015). O conceito de *audit expectation gap* é definido por Porter (1993) como sendo o resultado de duas dimensões:

1. *Reasonable gap*- diferença entre o que a sociedade espera que o auditor consegue alcançar e o que pode ser razoavelmente esperado que este consiga alcançar. Pode ser visto como a incapacidade da sociedade de compreender o objetivo e o alcance da auditoria e criarem expectativas exageradas.
2. *Performance gap*: diferença entre o que a sociedade pode razoavelmente esperar que os auditores consigam alcançar e a perceção da sociedade sobre o que os auditores alcançam. Esta dimensão é subdividida em outras duas:
  - a. *Deficient standards*: a diferença do que a sociedade pode razoavelmente esperar dos auditores e o que é considerado o padrão, segundo os regulamentos em vigor.

- b. *Deficient performance*: a diferença entre o padrão de desempenho esperado das funções dos auditores e a percepção do desempenho dos auditores.

Pela definição, um dos motivos que levam ao aumento do *expectation gap* é a falta de conhecimento dos utilizadores no que diz respeito ao que é a auditoria e as funções do auditor. Segundo Ruhnke & Schmidt (2014), a sociedade tem expectativas demasiado elevadas em relação ao nível de garantia fornecido pela auditoria, nomeadamente no que diz respeito à deteção de fraudes. De forma a suprimir este problema, a *International Standard on Auditing 700* estabelece que o relatório de auditoria devem incluir uma descrição sobre as responsabilidades do auditor e quais são as responsabilidades do órgão de gestão da entidade auditada, para que as expectativas da sociedade sobre as funções do auditor sejam coincidentes com o que este realmente se propõe a executar. No entanto, a eficácia desta medida pode não ser a desejada, pois existe evidencia que grande parte dos utilizadores da informação financeira nunca ou raramente leem o relatório de auditoria, sendo esta situação ainda mais verificada em países em vias de desenvolvimento (Akther & Xu (2020)). Fulop et al (2019) reconhecem que quanto mais conhecimento sobre auditoria alguém possuir, mais próxima da realidade é a percepção que alguém tem do que são as funções do auditor, ou seja, aumentar a educação em auditoria permite reduzir o *expectation gap*. O estudo de Porter et al (2012) revela que o *gap* existente no Reino Unido é menor do que o existente na Nova Zelândia (embora estes tenham estruturas semelhantes), devido ao facto da sociedade inglesa ter mais consciência do que a sociedade neozelandesa sobre assuntos relacionados com as áreas financeiras e, por consequência, com a área da auditoria, o que permite que estes compreendam melhor o que os auditores conseguem fazer consoante as restrições de tempo e de custos a que estão sujeitos. Sendo assim, esta pode ser uma melhor forma de reduzir o *expectation gap*, ultrapassando a limitação acima mencionada.

Akther & Xu (2020) concluíram que a existência do *expectation gap* afeta negativamente a confiança dos *stakeholders*. Por forma a mitigar o *audit expectation gap* e manter a confiança dos *stakeholders*, é relevante que os auditores mantenham a independência e melhorem o nível de comunicação. Nesse sentido, é importante entender para quem é que a informação financeira está destinada. Assim, é espectável que pessoas

diferentes tenham, naturalmente, expectativas diferentes. Tendo este facto em consideração, é intuitivo pensar que pode haver diferentes grupos com níveis de *expectation gap* diferentes em relação ao mesmo facto. A segunda hipótese a testar é:

H2: O impacto dos NAS na independência dos auditores é percecionado de forma diferenciada pelos *stakeholders*.

### 3. Metodologia

#### 3.1. Amostra

Na elaboração deste trabalho utilizámos a estratégia de investigação do Inquérito (*survey*), cujos dados foram recolhidos através do método do questionário no Google Forms. O questionário foi dirigido a dois grupos diferentes, sendo o primeiro referente a revisores oficiais de contas (ROCs) e o outro grupo inclui os *stakeholders* em geral. O questionário foi divulgado por e-mail e nas redes sociais e os dados foram recolhidos entre os meses de setembro e outubro. A amostra deste estudo é composta por 78 respostas, 56 dos ROCs e 22 dos *stakeholders*.

Os respondentes pertencentes ao grupo dos ROCs são caracterizados por 33,9% serem do sexo feminino, têm uma idade média de 52 anos e, em média, aproximadamente 25 anos de experiência profissional em Auditoria. Mais ainda, a sua formação académica é fundamentalmente nas áreas das ciências económicas e financeiras, em que apenas 5,4% dos inquiridos possuem também uma Pós-Graduação em outras áreas científicas. Para além disso, 91,9% dos inquiridos exerce atualmente a profissão de ROC, maioritariamente numa SROC como sócio (44,6%) ou a título individual (32,1%), sendo que 73,2% dos ROCs inquiridos não fazem parte de uma rede internacional de firmas de Auditoria.

Em relação aos *stakeholders*, 40,9% dos inquiridos são do sexo feminino e 59,1% do sexo masculino, têm uma idade média de 27 anos e, em média, aproximadamente 5 anos de experiência profissional. Relativamente à formação profissional dos inquiridos, esta é maioritariamente nas áreas das ciências económicas e financeiras (54,5% possui o grau de Licenciado, 22,7% possui uma Pós-Graduação e financeiras e 18,2% possui um Mestrado). Quanto à ocupação dos inquiridos, 31,8% são trabalhadores por conta de outrem, 31,8% são estudantes e 36,4% são trabalhadores-estudantes.

### 3.2. Variáveis de medida

O objetivo deste estudo prende-se com a análise do impacto dos NAS na independência dos auditores. Para esse efeito, o questionário incluía uma pergunta em que foi pedido aos inquiridos que avaliassem como determinados NAS afetam a independência do auditor, usando para esse efeito uma escala do tipo Likert, de 1 a 7, em que 1 significa “não afeta”, 4 “afeta moderadamente” e 7 “afeta totalmente”. Os itens incluídos foram obtidos no código referido na revisão feita nos capítulos anteriores, para os serviços proibidos, e nos sites de empresas de auditoria, para os casos de serviços prestados por essas entidades.

Adicionalmente, o questionário incluiu uma questão para mensurar a sensibilidade da avaliação realizada à questão anterior, atendendo a circunstâncias que possibilitassem compreender melhor a envolvente em que o auditor estaria inserido. A mensuração teve em consideração a importância da entidade auditada no volume de negócios do auditor, bem como o historial de cliente da entidade auditada

As duas hipóteses serão analisadas através do teste t-Student, que assume a normalidade das variáveis. O teste em questão é usado para testar a igualdade das médias entre dois grupos, sendo a hipótese nula a igualdade entre as médias ( $H_0: \mu_1 = \mu_2$ ) e a hipótese alternativa a diferença entre as médias ( $H_a: \mu_1 \neq \mu_2$ ). Neste contexto, a não rejeição da hipótese nula significa que as hipóteses a testar são falsas, ou seja, que não há diferenças entre tipos de NAS e/ou entre as perceções dos auditores e dos *stakeholders*. Por outro lado, a rejeição da hipótese nula significa que os tipos de NAS influenciam de forma diferente a independência do auditor e/ou as perceções dos auditores e dos *stakeholders* são diferentes.

Para a obtenção dos resultados, foi usado o programa STATA 14, com um nível de confiança de 90% ( $\alpha=0,1$ ), que calcula o valor do t e o *p-value*. Quanto maior for o valor absoluto de t, menor será o *p-value* e caso o *p-value* obtido seja inferior a 0,1, a hipótese nula é rejeitada, pois significa que é muito improvável obter o valor da estatística teste (neste caso, a igualdade entre as duas médias).

## 4. Resultados

A Tabela 2 mostra os resultados das avaliações efetuadas pelos ROCs e *stakeholders* aos itens representativos dos NAS relacionados com a Fiscalidade. Globalmente, os inquiridos evidenciam que a prestação simultânea dos NAS na área da fiscalidade afeta moderadamente a independência dos auditores (média de 4,18), com particular destaque para a consultoria na elaboração das declarações fiscais, contencioso tributário e no planeamento fiscal. Uma outra constatação prende-se com a heterogeneidade das observações, uma vez que em alguns casos (e.g. consultoria no preenchimento de declarações fiscais) o coeficiente de variação é superior a 50%. Por outro lado, os dados obtidos não mostram evidência de que existam diferenças nas perceções entre ROCs e *stakeholders* ao nível dos oito NAS da área da fiscalidade. Consequentemente, a hipótese H2 não se confirma, quer para cada um dos NAS, quer para a consultoria em geral na fiscalidade.

**TABELA 2: Consultoria fiscal e a independência**

Item	Amostra		ROC		Stakeholders		Teste t	
	Média	Desvio padrão	Média	Desvio padrão	Média	Desvio padrão	t observado	p-value
ROC /SROC presta serviços de assessoria fiscal relativos à elaboração de declarações fiscais	4,33	2,14	4,29	2,19	4,45	2,06	-0,311	0,7564
ROC / SROC presta serviços de assessoria fiscal relativos aos impostos sobre o sistema de incentivos dos seus colaboradores	4,00	1,91	4,00	1,97	4,00	1,80	0,000	1,0000
ROC / SROC presta serviços de assessoria fiscal relativos a direitos aduaneiros	3,46	1,92	3,54	1,94	3,25	1,89	0,569	0,5710
ROC / SROC presta serviços de assessoria fiscal relativos à identificação de subsídios públicos e incentivos fiscais	3,62	2,01	3,57	2,13	3,77	1,69	-0,396	0,6929
ROC / SROC presta serviços de assessoria fiscal relativos a apoio em matéria de inspeções da Autoridade Tributária	4,43	2,07	4,24	2,11	4,91	1,95	-1,292	0,2005
ROC / SROC presta serviços de assessoria fiscal relativos ao cálculo dos impostos diretos e indiretos	4,05	2,16	4,04	2,29	4,09	1,85	-0,099	0,9212
ROC / SROC presta serviços de assessoria no cálculo dos impostos diferidos	3,90	2,62	3,85	2,37	4,00	2,02	-0,253	0,8008

FRANCISCO MIGUEL MURTA BRÁS DE OLIVEIRA  
OS EFEITOS DOS SERVIÇOS DISTINTO DA AUDITORIA NA INDEPENDÊNCIA DO AUDITOR

ROC / SROC presta serviços de assessoria fiscal relativos ao planeamento fiscal	5,2	1,87	5,34	1,88	4,86	1,85	0,999	0,3210
<b>NAS DE FISCALIDADE</b>	4,18	1,73	4,16	1,81	4,26	1,54	-0,213	0,8318

A Tabela 3 mostra os resultados das avaliações efetuadas pelos ROCs e *stakeholders* aos itens representativos dos NAS relacionados com os Recursos Humanos. Globalmente, os inquiridos evidenciam que a prestação simultânea dos NAS na área de recursos humanos afeta moderadamente a independência dos auditores (média de 4,32), com particular destaque para a consultoria na seleção e recrutamento de quadros de direção (apresenta um valor superior a 5), configuração da estrutura da organização e controlo de custos. Uma outra constatação prende-se com a heterogeneidade das observações, uma vez que em alguns casos (e.g. serviços de formação profissional aos quadros da empresa) o coeficiente de variação é superior a 50%. Por outro lado, os dados obtidos não mostram evidência de que existam diferenças nas perceções entre ROCs e *stakeholders* ao nível dos quatro NAS da área dos recursos humanos. Consequentemente, a hipótese H2 não se confirma, quer para cada um dos NAS, quer para a consultoria em geral nos recursos humanos.

**TABELA 3: Consultoria em recursos humanos e a independência**

Item	Amostra		ROC		Stakeholders		Teste t	
	Média	Desvio padrão	Média	Desvio padrão	Média	Desvio padrão	t observado	p-value
ROC / SROC presta serviços de formação profissional aos quadros da empresa	2,48	1,77	2,33	1,61	2,86	2,10	-1,156	0,2514
ROC / SROC presta serviços de consultoria de seleção e recrutamento de quadros de direção suscetíveis de exercer influência significativa sobre as demonstrações financeiras	5,45	1,99	5,43	2,00	5,52	2,02	-0,174	0,8627
ROC / SROC presta serviços de recursos humanos relativos à configuração da estrutura da organização	4,72	2,09	4,96	1,94	4,10	2,36	1,633	0,1068
ROC / SROC presta serviços de recursos humanos relativos ao controlo dos custos	4,62	1,98	4,65	2,02	4,57	1,91	0,150	0,8813
<b>NAS DE RECURSOS HUMANOS</b>	4,32	1,55	4,34	1,54	4,26	1,61	0,193	0,8472

FRANCISCO MIGUEL MURTA BRÁS DE OLIVEIRA  
OS EFEITOS DOS SERVIÇOS DISTINTO DA AUDITORIA NA INDEPENDÊNCIA DO AUDITOR

A Tabela 4 mostra os resultados das avaliações efetuadas pelos ROCs e *stakeholders* aos itens representativos dos NAS relacionados com a Contabilidade. Globalmente, os inquiridos evidenciam que a prestação simultânea dos NAS na área da contabilidade afeta moderadamente a independência dos auditores (média de 4,2), com particular destaque para a consultoria contabilística relacionada com a venda de negócios e transações propostas e processamento de salários. Uma outra constatação prende-se com a heterogeneidade das observações, uma vez que em alguns casos (e.g serviços de peritagem e arbitragens contabilísticas) o coeficiente de variação é superior a 50%. Por outro lado, os dados obtidos não mostram evidência de que existam diferenças nas perceções entre ROCs e *stakeholders* ao nível dos quatro NAS da área da contabilidade. Consequentemente, a hipótese H2 não se confirma, quer para cada um dos NAS, quer para a consultoria em geral na contabilidade.

**TABELA 4: Consultoria em contabilidade e a independência**

Item	Amostra		ROC		Stakeholders		Teste t	
	Média	Desvio padrão	Média	Desvio padrão	Média	Desvio padrão	t observado	p-value
ROC / SROC presta serviços relacionados com a interpretação e aplicação das normas de contabilidade	3,73	2,14	3.54	2.08	4.24	2.26	-1.2797	0.2047
ROC / SROC presta serviços de processamento de salários.	4,45	2,16	4.5	2.23	4.3	2	0.3518	0.7260
ROC / SROC presta serviços de peritagens e arbitragens contabilísticas	4,05	2,31	3.81	2.38	4.7	2.03	-1.4752	0.1445
ROC / SROC presta serviços de consultoria contabilística relacionada com a vendas de negócios ou em relação a transações propostas.	4,68	2,13	4.67	2.21	4.74	1.93	-0.1228	0.9026
<b>NAS DE CONTABILIDADE</b>	4.2	1.50	4.1	1.58	4.47	1.29	-0.9341	0.3536



FRANCISCO MIGUEL MURTA BRÁS DE OLIVEIRA  
OS EFEITOS DOS SERVIÇOS DISTINTO DA AUDITORIA NA INDEPENDÊNCIA DO AUDITOR

A Tabela 5 mostra os resultados das avaliações efetuadas pelos ROCs e *stakeholders* aos itens representativos dos NAS relacionados com a Consultoria mais geral. Globalmente, os inquiridos evidenciam que a prestação simultânea dos NAS na área de consultoria em geral afeta moderadamente a independência dos auditores (média de 4,84), com particular destaque para os serviços que envolvam participar na gestão ou na tomada de decisão, os serviços jurídicos e os serviços de promoção, negociação ou tomada firme de ações na entidade auditada, que apresentam valores acima de 5. Uma outra constatação prende-se com a heterogeneidade das observações, uma vez que em alguns casos (e.g serviços de *due diligence*) o coeficiente de variação é superior a 50%. Adicionalmente, os dados revelam que existe apenas três NAS em que os inquiridos apresentam divergências estatisticamente significativas na perceção das ameaças da consultoria à independência dos auditores, sendo a opinião dos ROC mais crítica em relação aos serviços jurídicos e a opinião dos *stakeholders* mais crítica em relação aos serviços de *due diligence*. Consequentemente, a hipótese H2 não se confirma para a maioria dos NAS na área da consultoria em geral.

**TABELA 5: Consultoria geral e a independência**

Item	Amostra		ROC		Stakeholders		Teste t	
	Média	Desvio padrão	Média	Desvio padrão	Média	Desvio padrão	t observado	p-value
ROC / SROC presta serviços que envolvem participação na gestão ou na tomada de decisões da entidade auditada.	5,87	1,76	6.09	1.6	5.35	2.03	1.5848	0.1179
ROC / SROC presta serviços de avaliação, incluindo avaliações relativas a serviços atuariais ou serviços de apoio a processos litigiosos.	4,96	2,04	4.93	2.09	5.05	1.96	-0.2299	0.8188
ROC / SROC presta serviços jurídicos relacionados à prestação de aconselhamento geral.	4,69	1,95	5.02	1.85	3.91	2.04	2.3015	0.0242
ROC / SROC presta serviços jurídicos relativos à negociação em nome da entidade auditada.	5,5	1,97	5.73	1.78	4.95	2.33	1.5264	0.1314
ROC / SROC presta serviços jurídicos relacionados ao exercício de funções de representação no quadro da resolução de litígios.	5,32	1,94	5.71	1.76	4.4	2.09	2.6407	0.0103
ROC / SROC presta serviços associados ao financiamento, à estrutura e afetação do capital e à estratégia de investimento da entidade auditada	5,23	1,84	5.32	1.8	5	1.97	0.6736	0.5027

FRANCISCO MIGUEL MURTA BRÁS DE OLIVEIRA  
OS EFEITOS DOS SERVIÇOS DISTINTO DA AUDITORIA NA INDEPENDÊNCIA DO AUDITOR

ROC / SROC presta serviços de assessoria a sócios de sociedades comerciais no exercício do direito de informação	4,39	2,09	4.44	2.03	4.26	2.28	0.3171	0.7521
ROC / SROC presta serviços de avaliação de empresas e partes sociais	4,35	2,22	4.57	2.22	3.82	2.17	1.3541	0.1798
ROC / SROC presta serviços de consultoria de reorganização e reestruturação de negócios	4,59	2,05	4.57	2.17	4.65	1.76	-0.1403	0.8888
ROC / SROC presta serviços de análise financeira e de viabilidade económica-financeira	4,41	2,11	4.49	2.16	4.19	1.99	0.5538	0.5814
ROC / SROC presta serviços conducentes à emissão de parecer sobre atos societários (e.g. parecer sobre uma fusão de sociedades)	3,5	2,19	3.31	2.06	4	2.5	-1.2354	0.2206
ROC / SROC presta serviços de promoção, negociação ou tomada firme de ações na entidade auditada.	5,17	2	5.43	1.91	4.57	2.11	1.6643	0.1007
ROC / SROC presta serviços de <i>due diligence</i> em relação a fusões e aquisições.	3,84	2,23	3.42	2.22	4.95	1.88	-2.7387	0.0078
<b>NAS DE CONSULTORIA</b>	4.84	1.49	4.94	1.43	4.52	1.68	0.9100	0.3669

A Tabela 6 mostra os resultados das avaliações efetuadas pelos ROCs e stakeholders aos itens representativos dos NAS relacionados com o Controlo Interno. Globalmente, os inquiridos evidenciam que a prestação simultânea dos NAS na área do controlo interno afeta moderadamente a independência dos auditores (média de 4,69), com particular destaque para os serviços relacionados com a função de auditoria interna, que apresenta um valor próximo de 5. Uma outra constatação prende-se com a heterogeneidade das observações, uma vez que em alguns casos (e.g serviços de conceção e aplicação de procedimentos de controlo interno) o coeficiente de variação é próximo de 50%. Por outro lado, os dados revelam que o desempenho de funções de auditoria interna na entidade auditada é vista de forma diferente pelos ROCs e stakeholders. Estes últimos percecionam a situação como mais condicionadora da independência face aos ROCs. Assim, a hipótese H2 é confirmada parcialmente nos serviços de consultoria na área do controlo interno.

**TABELA 6: Consultoria em controlo interno e a independência**

Item	Amostra		ROC		Stakeholders		Teste t	
	Média	Desvio padrão	Média	Desvio padrão	Média	Desvio padrão	t observado	p-value
ROC / SROC presta serviços relacionados à conceção e aplicação de procedimentos de controlo interno ou de gestão de riscos relacionados com a elaboração e/ou o controlo	4,33	2,04	4.25	2.08	4.55	1.96	-0.5514	0.5830

FRANCISCO MIGUEL MURTA BRÁS DE OLIVEIRA  
OS EFEITOS DOS SERVIÇOS DISTINTO DA AUDITORIA NA INDEPENDÊNCIA DO AUDITOR

da informação financeira ou a conceção e aplicação dos sistemas informáticos utilizados na preparação dessa informação.								
ROC / SROC presta serviços relacionados com a função de auditoria interna da entidade auditada.	4,97	2,03	4.67	2.07	5.75	1.71	-2.0643	0.0427
<b>NAS DE CONTROLO INTERNO</b>	4.69	1.77	4.53	1.85	5.13	1.48	-1.2715	0.2079

A Tabela 7 mostra os resultados das avaliações efetuadas pelos ROCs e *stakeholders* aos itens representativos dos Outros NAS. Globalmente, os inquiridos evidenciam que a prestação simultânea de outros NAS afeta relativamente pouco a independência dos auditores (média de 3,53), com particular destaque para os serviços de preparação e compilação de informação que são os únicos serviços que apresentam valores acima de 4. Uma outra constatação prende-se com a heterogeneidade das observações, uma vez que em alguns casos (e.g serviços de garantia e fiabilidade) o coeficiente de variação é superior a 50%. Por outro lado, os dados obtidos não mostram evidência de que existam diferenças nas perceções entre ROCs e *stakeholders* ao nível de sete NAS. No entanto, existem dois serviços, entre os quais os serviços de garantia e fiabilidade a elementos contidos nas demonstrações financeiras e os serviços de auditoria a projetos de investimento co-financiados por programas públicos, em que existe evidência de diferença entre grupos, sendo a opinião dos ROC menos crítica em ambos os casos. Consequentemente, a hipótese H2 não se confirma para a maioria do grupo dos outros serviços.

**TABELA 7: Outros serviços e a independência**

Item	Amostra		ROC		Stakeholders		Teste t	
	Média	Desvio padrão	Média	Desvio padrão	Média	Desvio padrão	t observado	p-value
ROC / SROC presta serviços de auditoria aos planos de benefícios dos trabalhadores.	3,65	2,23	3.65	2.26	3.68	2.21	-0.0593	0.9529
ROC / SROC presta serviços de auditoria a projetos de investimento co-financiados por programas de incentivos públicos	3,35	2,36	3.02	2.22	4.25	2.55	-2.0391	0.0451
ROC / SROC presta outros serviços de garantia de fiabilidade relacionados com elementos contidos nas demonstrações financeiras	3,58	2,25	3.24	2.17	4.61	2.23	-2.3045	0.0242

FRANCISCO MIGUEL MURTA BRÁS DE OLIVEIRA  
OS EFEITOS DOS SERVIÇOS DISTINTO DA AUDITORIA NA INDEPENDÊNCIA DO AUDITOR

ROC / SROC presta serviços de garantia de fiabilidade que não incidem sobre a informação contida nas demonstrações financeiras (e.g. Relatório Ambiental)	2,68	2,01	2.47	1.97	3.18	2.06	-1.4079	0.1633
ROC / SROC presta serviços de preparação e apresentação de Relatórios Ambientais ou o Relatório de Sustentabilidade	3,28	2,18	3.33	2.16	3.14	2.29	0.3275	0.7442
ROC/SROC presta serviços de preparação de informação e compilação de relatórios na área de gestão de risco	4,2	2,2	4.17	2.2	4.3	2.27	-0.2298	0.8189
ROC / SROC presta outros serviços de compilação de informação financeira ou não financeira	4,04	2,14	3.98	2.20	4.18	2.02	-0.3686	0.7134
ROC / SROC presta serviços no âmbito dos procedimentos acordados (e.g. trabalho para avaliar a validade das contas a pagar)	3,24	2,15	3.09	2.24	3.62	1.88	-0.9584	0.3410
ROC / SROC presta serviços de auditoria à segurança de Tecnologias de Informação (não inclui a conceção nem a implementação de controlos internos ou procedimentos de gestão de risco).	2,96	1,99	3.11	2.13	2.59	1.9	1.0328	0.3050
<b>NAS DE OUTROS</b>	3.53	1.59	3.41	1.57	3.92	1.64	-1.1615	0.2496

O próximo passo consistiu na análise da H1 que procura averiguar se o tipo de NAS afeta a independência em graus diferentes. Globalmente, os resultados mostram que existe diferenças na perceção sobre o grau de ameaça à independência provocada pelos vários tipos de NAS (Tabela 8), confirmando parcialmente H1. De facto, verificamos que a prestação simultânea de serviços de auditoria e em áreas da *Consultoria em Geral*, *Controlo Interno* e *Recursos Humanos* constituem a maior ameaça à independência dos auditores. É interessante verificar que os serviços de contabilidade e de fiscalidade aparecem apenas na quarta e quinta posição no grau de ameaça à independência dos auditores. Em qualquer dos casos, a severidade da ameaça é considerada num nível de moderado, pois o valor médio está situado entre 4 e 5 pontos, numa escala de likert de 7 pontos.

Em termos específicos, verificamos que os serviços de *Consultoria em Geral* e os serviços de *Controlo Interno* apresentam valores médios de perceções estatisticamente diferentes dos restantes tipos de NAS. Neste contexto, os resultados mostram que os inquiridos priorizam em termos de ameaça esse tipo de serviços face os restantes. O grupo dos *Outros Serviços* apresentam diferenças face aos restantes cinco grupos de NAS, com a particularidade de a perceção ser sempre inferior aos restantes NAS.

**TABELA 8: Diferenças de médias entre tipos de NAS**

<b>Tipo 1</b>	<b>Tipo 2</b>	<b>Média Tipo 1</b>	<b>Média Tipo 2</b>	<b>t observado</b>	<b>p-value</b>
Fiscalidade	Rec. Humanos	4.18	4.32	-0.3634	0.7175
Fiscalidade	Contabilidade	4.18	4.20	0.2494	0.8039
Fiscalidade	Cons. Geral	4.18	4.84	-1.8600	0.0687
Fiscalidade	Controlo interno	4.18	4.69	-2.3305	0.0229
Fiscalidade	Outros serviços	4.18	3.53	3.9284	0.0002
Rec. Humanos	Contabilidade	4.32	4.20	0.6538	0.5155
Rec. Humanos	Cons. Geral	4.32	4.84	-2.8909	0.0055
Rec. Humanos	Controlo interno	4.32	4.69	-2.5255	0.0139
Rec. Humanos	Outros serviços	4.32	3.53	5.1663	0.0000
Contabilidade	Cons. Geral	4.20	4.84	-4.0699	0.0002
Contabilidade	Controlo interno	4.20	4.69	-2.9082	0.0050
Contabilidade	Outros serviços	4.20	3.53	4.1881	0.0001
Cons. Geral	Controlo interno	4.84	4.69	0.7205	0.4744
Cons. Geral	Outros serviços	4.84	3.53	7.4718	0.0000
Controlo Interno	Outros serviços	4.69	3.53	5.8765	0.0000

Com o objetivo de testar a robustez dos resultados anteriores, o presente estudo procurou analisar se as respostas dos inquiridos seriam alteradas atendendo a características da relação comercial existente entre o auditor e a entidade auditada. De acordo com a Tabela 9, existe evidencia estatística de que a dimensão que mais influencia as opiniões da sociedade é o peso dos honorários dos NAS no total faturado ao cliente, visto que existe uma probabilidade de mudar de perceção de 38,5%. Assim, os dados sugerem que o peso dos NAS no total faturado ao cliente é tido como uma ameaça com uma certa gravidade para a independência do auditor.

Os resultados mostram que se o cliente tiver um peso de 10% no volume de negócios da firma de auditoria, os inquiridos alterariam as suas avaliações com uma probabilidade de 16,3%, o que representa uma alteração pouco provável no julgamento efetuado previamente. Conclusão idêntica se coloca quando a relação histórica comercial tiver uma duração superior a cinco anos, embora neste caso, os *stakeholders* sejam ligeiramente mais sensíveis à mudança de avaliação (uma probabilidade de 21,6%). Por

FRANCISCO MIGUEL MURTA BRÁS DE OLIVEIRA  
OS EFEITOS DOS SERVIÇOS DISTINTO DA AUDITORIA NA INDEPENDÊNCIA DO AUDITOR

ultimo, os dados revelam que existe uma elevada dispersão nas respostas dos inquiridos, uma vez que o coeficiente de variação é superior a 50% . .

**TABELA 9: Impacto do contexto da auditoria na avaliação das perceções**

Item	Amostra		ROC		Stakeholders		Teste t	
	Média	Desvio padrão	Média	Desvio padrão	Média	Desvio padrão	t observado	p-value
Honorários faturados à Entidade auditada por serviços de auditoria e outros serviços distintos de auditoria representam 10% do total da faturação da firma de auditoria	16,3	23,12	15,9	23,13	17,0	23,64	-0,1877	0,8516
Honorários faturados pela prestação de serviços distintos da auditoria representam 40% do total dos honorários faturados à Entidade auditada	38,5	37,78	38,3	38,21	38,9	37,54	-0,0567	0,9550
ROC / SROC presta os serviços de auditoria às demonstrações financeiras ininterruptamente há mais de 5 anos na Entidade auditada	14,8	24,35	14,8	11,82	21,6	22,27	-1,7280	0,0881

## 5. Conclusões

Numa realidade cada vez mais complexa, o trabalho de auditoria é cada vez mais valioso para a sociedade, o que implica que garantir uma maior qualidade da auditoria é cada vez mais necessário. Os escândalos financeiros do Século XXI suscitaram dúvidas sobre a qualidade da auditoria, atendendo a que em certos casos, os auditores manifestaram comportamentos reprováveis em termos de ética profissional.

As recentes alterações legislativas na Europa e em Portugal procuraram reforçar a independência em auditoria através da criação de salvaguardas a certas ameaças que se colocavam frequentemente aos auditores. Nesse grupo encontra-se a proibição de serviços cruzados de auditoria e NAS em entidades de interesse público.

Os resultados deste estudo permitem tirar duas grandes conclusões. Em primeiro lugar, os ROCs e *stakeholders* apreciaram de forma diferente algumas das situações em que existia uma prestação cruzada de serviços. Este *finding* mostra a relevância da independência na aparência por parte dos auditores, em que nem sempre o auditor poderá ter comportamentos que estejam alinhados com a perceção dos *stakeholders* sobre a capacidade do auditor ser integro, objetivo ou cético nos julgamentos profissionais produzidos. A segunda conclusão prende-se com termos verificado que a ameaça dos NAS não é percecionada de forma igual, ou seja, os inquiridos mostram que existem certo tipo de NAS (e.g. Consultoria em Geral e de Controlo Interno) que são mais ameaçadores da independência dos auditores face a outros (e.g. Fiscalidade).

Relativamente aos NAS, os resultados obtidos parecem ir de encontro aos estudos baseados nas perceções, uma vez que em média, é considerado que estes serviços, de facto, influenciam em grande grau a independência do auditor, tanto os serviços proibidos, como o peso dos NAS permitidos nos honorários faturados ao cliente, o que faz sentido considerando que Portugal estabelece um limite muito inferior do que os restantes países europeus.

Ao realizar este trabalho, é possível identificar algumas limitações. Primeiramente, uma das principais limitações deste estudo está relacionada com o facto de este ter como base uma amostra que não possui a dimensão adequada, não só para os ROC e para os *stakeholdres*, mas também para estes dois grupos em conjunto. Assim, para o tamanho desta amostra, a margem de erro associada aos dados é de cerca de 13% e é inevitavelmente superior ao que seria caso a amostra fosse de maior dimensão.

Outra das limitações do estudo é o facto de que na amostra deste estudo, os *stakeholders* possuírem, na sua maioria, formação nas áreas económicas e financeiras, o que para além de não ser representativo da sociedade em geral, pode ser o verdadeiro motivo que justifica que neste estudo não se tenha sido obtida prova do *expectation gap*.

Relativamente à investigação futura, este pode passar por tentar replicar este tipo de estudo, mas com uma amostra de dimensão superior, o que permite obter resultados estatisticamente mais sólidos. Para além disso, seria interessante testar as mesmas hipóteses deste estudo para outros grupos mais discriminados, em vez de ser considerado os *stakeholders* em geral, como por exemplo para os CEO, Comité de Auditoria, instituições Bancárias ou Investidores, para testar a existência de níveis *expectation gap* entre grupos diferentes.

Outro caminho de investigação possível é testar se a perceção do impacto dos NAS é transversal ao nível europeu, ou seja, se em todos os países da UE se verificam as mesmas opiniões acerca dos NAS mais prejudiciais à independência do auditor.

Por fim, seria interessante investigar uma forma de quantificar o impacto que cada serviço tem na independência do auditor, pois a decisão sobre quais serviços são permitidos e quais são proibidos acaba por ser subjetiva. Ao existir um método para quantificar cada uma permite não só uma maior comparabilidade, como também estabelecer um limite com maior precisão.



## 6. Referências Bibliográficas

- Akther, T., Xu, F. (2020), Existence of the Audit Expectation Gap and Its Impact on Stakeholders' Confidence: The Moderating Role of the Financial Reporting Council. *International Journal of Financial Studies*, 8(1), pp 1-25
- Botes, V., Low, M., Taylor-Dayus, S. (2013), Non–Audit Services and Rotation Issues Affecting Auditor Independence: Emerging Perceptions from Audit Practice. *New Zealand Journal of Applied Business Research*, 11(1), pp. 17-37
- Campa, D., Donnelly, R. (2016), Non-audit services provided to audit clients, independence of mind and independence in appearance: latest evidence from large UK listed companies. *Accounting and Business Research*, 46(4), pp. 422-449
- Castillo-Merino, D., Garcia-Blandon, J., Martinez-Blasco, M. (2020), Auditor Independence, Current and Future NAS Fees and Audit Quality: Were European Regulators Right? *European Accounting Review*, 29(2), pp. 233-262
- Chu, B., Hsu, Y. (2018), Non-audit services and audit quality — the effect of Sarbanes-Oxley Act. *Asia Pacific Management Review*, 23(3), pp. 201-208
- DeAngelo, L. E. (1981a), Auditor size and audit quality. *Journal of Accounting & Economics*, 3(3), pp. 183-199
- DeFond, M., Zhang, J. (2014), A review of archival auditing research. *Journal of Accounting and Economics*, 58(2-3), pp. 275–326
- Eilifsen, A., Knivsflå, K. (2013), How increased regulatory oversight of non-audit services affects investors' perceptions of earnings quality. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 32(1), pp. 85–112.
- Elliott, R., Jacobson, P. (1998), Audit independence concepts. *The CPA Journal*, 68(12), pp. 30
- Francis, J. R. (2004), What do we know about audit quality? *British Accounting Review*, 36 (4), pp. 345–368.

- Fulop, M., Tiron-Tudor, A., Cordos, G. (2019), Audit education role in decreasing the expectation gap. *Journal of Education for Business*, 94(5), pp. 306-313
- Hohenfels, D., Quick, R. (2020), Non-audit services and audit quality: evidence from Germany. *Review of Managerial Science*, 14(5), pp. 959-1007
- IESBA, (2018). Handbook of the International Code Of Ethics for Professional Accountants, 2018 edition, New York, International Federation of Accountants
- Kamarudin, K. A., Wan Ismail, W. A., Yatan, J. C., (2019). Non-Audit Services and the Corporate Governance of Audit Clients, *Management & Accounting Review*, 18(1), pp. 167–198
- Liggio, C. (1974), The Expectation Gap: The Accountant's Waterloo. *Journal of Contemporary Business*, 3(3), pp. 27-44.
- Litjens, R., Buuren, J., Vergoossen, R. (2015), Addressing Information Needs to Reduce the Audit Expectation Gap: Evidence from Dutch Bankers, Audited Companies and Auditors. *International Journal of Auditing*, 19(3), pp. 267–281
- Meuwissen, R., Quick, R. (2019), The effects of non-audit services on auditor independence: An experimental investigation of supervisory board members' perceptions. *Journal of International Accounting, Auditing and Taxation*, 36, pp-1-14
- Ordem dos Revisores Oficiais de Contas (2011). Código de Ética da Ordem dos Revisores Oficiais de Contas [em linha] Disponível em: <https://www.oroc.pt/Uploads/Files/CodigoEtica2011.pdf> [Acesso em:10 de março de 2020].
- Ordem dos Revisores Oficiais de Contas (2015). Estatuto da Ordem dos Revisores Oficiais de Contas [em linha] Disponível em: [https://www.oroc.pt/uploads/Files/estatutos\\_Lei1402015EOROC.pdf](https://www.oroc.pt/uploads/Files/estatutos_Lei1402015EOROC.pdf) [Acesso em:10 de março de 2020].
- Parlamento Europeu e do Conselho, (2014). Diretiva nº 2014/56/UE, 16 de abril de 2014 [Em linha], Disponível em: <https://eur-lex.europa.eu/legal->

content/PT/TXT/HTML/?uri=CELEX:32014L0056&from=PT [Acesso em: 10 de março de 2020]

Parlamento Europeu e do Conselho, (2014). Regulamento (EU) nº 537/2016, 16 de abril de 2014 [Em linha], Disponível em: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/PT/TXT/HTML/?uri=CELEX:32014R0537&from=PT#d1e786-77-1> [Acesso em: 10 de março de 2020]

Porter, B. (1993), An empirical study of the audit expectation-performance gap. *Accounting and Business Research*, 24(93), pp. 49–68.

Porter, B., Ó hÓgartaigh, C., Baskerville, R. (2012), Audit Expectation-Performance Gap Revisited: Evidence from New Zealand and the United Kingdom Part 1: The Gap in New Zealand and the United Kingdom in 2008. *International Journal of Auditing*, 16(2), pp. 101-129

Quick, R., Warming, R. B. (2015), An Experimental Analysis of the Effects of Non-audit Services on Auditor Independence in Appearance in the European Union: Evidence from Germany. *Journal of International Financial Management & Accounting*, 26(2), pp. 150–187

Ratzinger-Sakel, N. V. S., Schönberger, M. W. (2015), Restricting Non-Audit Services in Europe – The Potential (Lack of) Impact of a Blacklist and a Fee Cap on Auditor Independence and Audit Quality. *Accounting in Europe*, 12(1), pp. 61–86

Ruhnke, K., Schmidt, M. (2014), The audit expectation gap: existence, causes, and the impact of changes. *Accounting and Business Research*, 44(5), pp. 572-601

Sobrinho, W., Bortolon, M. (2016), Non-Audit Services and Auditor Independence in an Environment of Low Investor Protection. *Revista Universo Contábil*, 12(4), pp. 107–128

Tepalagul, N., Lin, L. (2015), Auditor Independence and Audit Quality: A Literature Review. *Journal of Accounting, Auditing & Finance*, 30(1), pp. 101–121

Wang, S., Hay, D. (2013), Auditor Independence in New Zealand: Further evidence on the role of Non-Audit Services. *Accounting and Management Information Systems*, 12(2), pp. 235–262

Willekens, M., Dekeyser, S., Simac, I. (2019), *EU Statutory Audit Reform: Impact on Costs, Concentration and Competition*. Study for the Committee on Economic and Monetary Affairs, Policy Department for Economic, Scientific and Quality of Life Policies, European Parliament, Luxembourg, pp 1-171

Zhang, Y., Hay, D., Holm, C. (2016), Non-audit services and auditor independence: Norwegian evidence. *Cogent Business & Management Journal*, 3(1), pp. 1–19

## 7. Anexos

### Anexo 1-Questionário – Independência e os Serviços Distintos de Auditoria (Utilizadores das Demonstrações Financeiras)

#### Instruções de preenchimento:

Assinale a(s) resposta(s) a cada pergunta conforme as respetivas instruções. Se não quiser ou não souber responder a alguma questão, por favor assinale a opção “NS/NR” correspondente a “**Não sabe/Não responde**”

---

#### Participante

##### 1 - Por favor indique em anos.

Idade

Anos de experiência profissional

##### 2 - Por favor indique o seu género.

Por favor, selecione **apenas uma** das seguintes opções:

☐ Feminino

☐ Masculino

##### 3 - Qual o nível de instrução mais elevado que concluiu?

(caso possua formação universitária em diferentes ramos científicos, selecione todas as que se apliquem)

☐ Ensino secundário ou inferior

☐ Bacharelato - no ramo das ciências económicas e financeiras

☐ Bacharelato - nos outros ramos científicos

☐ Licenciatura - no ramo das ciências económicas e financeiras

☐ Licenciatura - nos outros ramos científicos

☐ Pós-Graduação - no ramo das ciências económicas e financeiras

☐ Pós-Graduação - nos outros ramos científicos

☐ Mestrado - no ramo das ciências económicas e financeiras

☐ Mestrado - nos outros ramos científicos

☐ Doutoramento - no ramo das ciências económicas e financeiras

FRANCISCO MIGUEL MURTA BRÁS DE OLIVEIRA  
OS EFEITOS DOS SERVIÇOS DISTINTO DA AUDITORIA NA INDEPENDÊNCIA DO AUDITOR

☐ Doutoramento - nos outros ramos científicos

**4- Qual é a sua profissão?**

☐ Estudante

☐ Trabalhador por conta de outrem

☐ Trabalhador por conta própria

☐ Trabalhador-estudante

☐ Reformado/ aposentado

☐ Desempregado

**5 - Indique, por favor, o seu endereço eletrónico caso pretenda obter uma síntese das conclusões deste estudo.**

**Estudo de caso**

**6 - Em que medida considera que a prestação simultânea à mesma Entidade dos serviços abaixo descritos poderá afetar os julgamentos profissionais produzidos pelo Revisor Oficial de Contas no decurso de uma auditoria às demonstrações financeiras dessa Entidade.**

**Por favor, ignore o facto de alguma das situações estar prevista em normas como impeditivas de uma prestação simultânea de serviços de auditoria com outros serviços.**

	1 = Não afeta	2	3	4 = Afeta moderadamente	5	6	7 = Afeta totalmente	Não sabe / Não responde
ROC /SROC presta serviços de assessoria fiscal relativos à elaboração de declarações fiscais.	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
ROC / SROC presta serviços de assessoria fiscal relativos aos impostos sobre o sistema de incentivos dos seus colaboradores	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
ROC / SROC presta serviços de assessoria fiscal relativos a direitos aduaneiros.	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
ROC / SROC presta serviços de assessoria fiscal relativos à identificação de subsídios públicos e incentivos fiscais	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
ROC / SROC presta serviços de assessoria fiscal relativos a apoio em matéria de inspeções da Autoridade Tributária	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
ROC / SROC presta serviços de assessoria fiscal relativos ao cálculo dos impostos diretos e indiretos.	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>

FRANCISCO MIGUEL MURTA BRÁS DE OLIVEIRA  
OS EFEITOS DOS SERVIÇOS DISTINTO DA AUDITORIA NA INDEPENDÊNCIA DO AUDITOR

ROC / SROC presta serviços de assessoria no cálculo dos impostos diferidos	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
ROC / SROC presta serviços de assessoria fiscal relativos ao planeamento fiscal.	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
ROC / SROC presta serviços que envolvem participação na gestão ou na tomada de decisões da entidade auditada.	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
ROC / SROC presta serviços relacionados com a interpretação e aplicação das normas de contabilidade	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
ROC / SROC presta serviços de processamento de salários.	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
ROC / SROC presta serviços relacionados à conceção e aplicação de procedimentos de controlo interno ou de gestão de riscos relacionados com a elaboração e/ou o controlo da informação financeira ou a conceção e aplicação dos sistemas informáticos utilizados na preparação dessa informação.	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
ROC / SROC presta serviços de avaliação, incluindo avaliações relativas a serviços atuariais ou serviços de apoio a processos litigiosos.	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
ROC / SROC presta serviços jurídicos relacionados à prestação de aconselhamento geral.	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
ROC / SROC presta serviços jurídicos relativos à negociação em nome da entidade auditada.	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
ROC / SROC presta serviços jurídicos relacionados ao exercício de funções de representação no quadro da resolução de litígios.	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
ROC / SROC presta serviços relacionados com a função de auditoria interna da entidade auditada.	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
ROC / SROC presta serviços associados ao financiamento, à estrutura e afetação do capital e à estratégia de investimento da entidade auditada	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
ROC / SROC presta serviços de assessoria a sócios de sociedades comerciais no exercício do direito de informação	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
ROC / SROC presta serviços de avaliação de empresas e partes sociais	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
ROC / SROC presta serviços de peritagens e arbitragens contabilísticas	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
ROC / SROC presta serviços de consultoria de reorganização e reestruturação de negócios	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
ROC / SROC presta serviços de análise financeira e de viabilidade económica-financeira	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
ROC / SROC presta serviços de formação profissional aos quadros da empresa	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
ROC / SROC presta serviços conducentes à emissão de parecer sobre atos societários (e.g. parecer sobre uma fusão de sociedades)	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
ROC / SROC presta serviços de auditoria aos planos de benefícios dos trabalhadores.	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
ROC / SROC presta serviços de auditoria a projetos de investimento co-financiados por programas de incentivos públicos	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
ROC / SROC presta outros serviços de garantia de fiabilidade relacionados com elementos contidos nas demonstrações financeiras	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
ROC / SROC presta serviços de garantia de fiabilidade que não incidem sobre a informação contida nas demonstrações financeiras (e.g. Relatório Ambiental)	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
ROC / SROC presta serviços de preparação e apresentação de Relatórios Ambientais ou o Relatório de Sustentabilidade	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
ROC/SROC presta serviços de preparação de informação e compilação de relatórios na área de gestão de risco	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
ROC / SROC presta outros serviços de compilação de informação financeira ou não financeira	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
ROC / SROC presta serviços no âmbito dos procedimentos acordados (e.g. trabalho para avaliar a validade das contas a pagar)	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
ROC / SROC presta serviços de promoção, negociação ou tomada firme de ações na entidade auditada.	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>

FRANCISCO MIGUEL MURTA BRÁS DE OLIVEIRA  
OS EFEITOS DOS SERVIÇOS DISTINTO DA AUDITORIA NA INDEPENDÊNCIA DO AUDITOR

ROC / SROC presta serviços de consultoria de seleção e recrutamento de quadros de direção suscetíveis de exercer influência significativa sobre as demonstrações financeiras.	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
ROC / SROC presta serviços de recursos humanos relativos à configuração da estrutura da organização.	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
ROC / SROC presta serviços de recursos humanos relativos ao controlo dos custos.	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
ROC / SROC presta serviços de <i>due diligence</i> em relação a fusões e aquisições.	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
ROC / SROC presta serviços de consultoria contabilística relacionada com a vendas de negócios ou em relação a transações propostas.	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
ROC / SROC presta serviços de auditoria à segurança de Tecnologias de Informação (não inclui a conceção nem a implementação de controlos internos ou procedimentos de gestão de risco).	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>

**7 – Qual seria a probabilidade de alterar as suas perceções anteriores, atendendo às situações a seguir descritas (factos independentes entre si)?**

*Cada resposta deverá estar compreendida entre 0% e 100%. Se considerar que cada um destes novos factos não altera em nada as suas perceções, insira por favor 0%.*

Situações	%
Honorários faturados à Entidade auditada por serviços de auditoria e outros serviços distintos de auditoria representam 10% do total da faturação da firma de auditoria	
Honorários faturados pela prestação de serviços distintos da auditoria representam 40% do total dos honorários faturados à Entidade auditada	
ROC / SROC presta os serviços de auditoria às demonstrações financeiras ininterruptamente há mais de 5 anos na Entidade auditada.	

**8 - Caso pretenda deixar alguma informação/comentário sobre o questionário, por favor utilize o espaço seguinte.**



**Muito obrigado por ter completado este questionário!**

Caso tenha deixado o seu endereço eletrónico, os resultados deste estudo ser-lhe-ão enviados.

**Gratos pelo seu tempo e a sua colaboração,**

António Samagaio

## **Anexo 2-Questionário – Independência e os Serviços Distintos de Auditoria (Revisores Oficiais de Contas)**

### **Instruções de preenchimento:**

Assinale a(s) resposta(s) a cada pergunta conforme as respetivas instruções. Se não quiser ou não souber responder a alguma questão, por favor assinale a opção “**NS/NR**” correspondente a “**Não sabe/Não responde**”

---

### **Participante**

#### **1 - Por favor indique em anos.**

Idade

Anos de experiência profissional em auditoria

#### **2 - Por favor indique o seu género.**

Por favor, selecione **apenas uma** das seguintes opções:

☐ Feminino

☐ Masculino

#### **3 - Qual o nível de instrução mais elevado que concluiu?**

(caso possua formação universitária em diferentes ramos científicos, selecione todas as que se apliquem)

☐ Ensino secundário ou inferior

☐ Bacharelato - no ramo das ciências económicas e financeiras

☐ Bacharelato - nos outros ramos científicos

FRANCISCO MIGUEL MURTA BRÁS DE OLIVEIRA  
OS EFEITOS DOS SERVIÇOS DISTINTO DA AUDITORIA NA INDEPENDÊNCIA DO AUDITOR

- ☐ Licenciatura - no ramo das ciências económicas e financeiras
- ☐ Licenciatura - nos outros ramos científicos
- ☐ Pós-Graduação - no ramo das ciências económicas e financeiras
- ☐ Pós-Graduação - nos outros ramos científicos
- ☐ Mestrado - no ramo das ciências económicas e financeiras
- ☐ Mestrado - nos outros ramos científicos
- ☐ Doutoramento - no ramo das ciências económicas e financeiras
- ☐ Doutoramento - nos outros ramos científicos

**4- Qual a posição que ocupa atualmente na empresa?**

- ☐ Sócio   ☐ Manager   ☐ Sénior   ☐ Júnior   ☐ Outra

**5 - A firma de auditoria a que pertence faz parte de uma rede internacional de firmas de auditoria?**

Por favor, selecione **apenas uma** das seguintes opções:

- ☐ Sim – Big4
- ☐ Sim – não Big4
- ☐ Não

**6 - Indique, por favor, o seu endereço eletrónico caso pretenda obter uma síntese das conclusões deste estudo.**

**Estudo de caso**

FRANCISCO MIGUEL MURTA BRÁS DE OLIVEIRA  
OS EFEITOS DOS SERVIÇOS DISTINTO DA AUDITORIA NA INDEPENDÊNCIA DO AUDITOR

**7 - Em que medida considera que a prestação simultânea à mesma Entidade dos serviços abaixo descritos poderá afetar os julgamentos profissionais produzidos pelo Revisor Oficial de Contas no decurso de uma auditoria às demonstrações financeiras dessa Entidade.**

**Por favor, ignore o facto de alguma das situações estar prevista em normas como impeditivas de uma prestação simultânea de serviços de auditoria com outros serviços.**

	1 = Não afeta	2	3	4 = Afeta moderadamente	5	6	7 = Afeta totalmente	Não sabe / Não responde
ROC /SROC presta serviços de assessoria fiscal relativos à elaboração de declarações fiscais.	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
ROC /SROC presta serviços de assessoria fiscal relativos aos impostos sobre o sistema de incentivos dos seus colaboradores	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
ROC /SROC presta serviços de assessoria fiscal relativos a direitos aduaneiros.	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
ROC /SROC presta serviços de assessoria fiscal relativos à identificação de subsídios públicos e incentivos fiscais	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
ROC /SROC presta serviços de assessoria fiscal relativos a apoio em matéria de inspeções da Autoridade Tributária	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
ROC /SROC presta serviços de assessoria fiscal relativos ao cálculo dos impostos diretos e indiretos.	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
ROC /SROC presta serviços de assessoria no cálculo dos impostos diferidos	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
ROC /SROC presta serviços de assessoria fiscal relativos ao planeamento fiscal.	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
ROC / SROC presta serviços que envolvem participação na gestão ou na tomada de decisões da entidade auditada.	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
ROC / SROC presta serviços relacionados com a interpretação e aplicação das normas de contabilidade	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
ROC / SROC presta serviços de processamento de salários.	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
ROC / SROC presta serviços relacionados à conceção e aplicação de procedimentos de controlo interno ou de gestão de riscos relacionados com a elaboração e/ou o controlo da informação financeira ou a conceção e aplicação dos sistemas informáticos utilizados na preparação dessa informação.	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
ROC / SROC presta serviços de avaliação, incluindo avaliações relativas a serviços atuariais ou serviços de apoio a processos litigiosos.	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
ROC / SROC presta serviços jurídicos relacionados à prestação de aconselhamento geral.	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
ROC / SROC presta serviços jurídicos relativos à negociação em nome da entidade auditada.	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
ROC / SROC presta serviços jurídicos relacionados ao exercício de funções de representação no quadro da resolução de litígios.	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
ROC / SROC presta serviços relacionados com a função de auditoria interna da entidade auditada.	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
ROC / SROC presta serviços associados ao financiamento, à estrutura e afetação do capital e à estratégia de investimento da entidade auditada	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
ROC / SROC presta serviços de assessoria a sócios de sociedades comerciais no exercício do direito de informação	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
ROC / SROC presta serviços de avaliação de empresas e partes sociais	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
ROC / SROC presta serviços de peritagens e arbitragens contabilísticas	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
ROC / SROC presta serviços de consultoria de reorganização e reestruturação de negócios	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
ROC / SROC presta serviços de análise financeira e de viabilidade económica-financeira	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
ROC / SROC presta serviços de formação profissional aos quadros da empresa	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>

**FRANCISCO MIGUEL MURTA BRÁS DE OLIVEIRA**  
**OS EFEITOS DOS SERVIÇOS DISTINTO DA AUDITORIA NA INDEPENDÊNCIA DO AUDITOR**

ROC / SROC presta serviços conducentes à emissão de parecer sobre atos societários (e.g. parecer sobre uma fusão de sociedades)	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
ROC / SROC presta serviços de auditoria aos planos de benefícios dos trabalhadores.	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
ROC / SROC presta serviços de auditoria a projetos de investimento co-financiados por programas de incentivos públicos	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
ROC / SROC presta outros serviços de garantia de fiabilidade relacionados com elementos contidos nas demonstrações financeiras	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
ROC / SROC presta serviços de garantia de fiabilidade que não incidem sobre a informação contida nas demonstrações financeiras (e.g. Relatório Ambiental)	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
ROC / SROC presta serviços de preparação e apresentação de Relatórios Ambientais ou o Relatório de Sustentabilidade	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
ROC/SROC presta serviços de preparação de informação e compilação de relatórios na área de gestão de risco	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
ROC / SROC presta outros serviços de compilação de informação financeira ou não financeira	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
ROC / SROC presta serviços no âmbito dos procedimentos acordados (e.g. trabalho para avaliar a validade das contas a pagar)	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
ROC / SROC presta serviços de promoção, negociação ou tomada firme de ações na entidade auditada.	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
ROC / SROC presta serviços de consultoria de seleção e recrutamento de quadros de direção suscetíveis de exercer influência significativa sobre as demonstrações financeiras.	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
ROC / SROC presta serviços de recursos humanos relativos à configuração da estrutura da organização.	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
ROC / SROC presta serviços de recursos humanos relativos ao controlo dos custos.	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
ROC / SROC presta serviços de <i>due diligence</i> em relação a fusões e aquisições.	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
ROC / SROC presta serviços de consultoria contabilística relacionada com a vendas de negócios ou em relação a transações propostas.	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
ROC / SROC presta serviços de auditoria à segurança de Tecnologias de Informação (não inclui a conceção nem a implementação de controlos internos ou procedimentos de gestão de risco).	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>

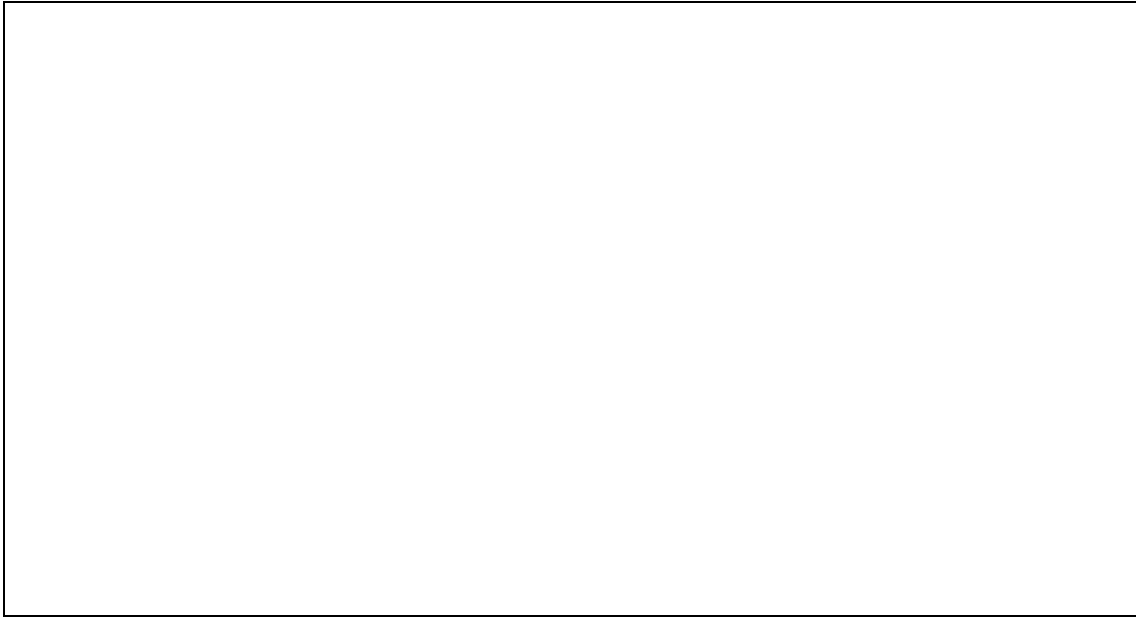
**8 – Qual seria a probabilidade de alterar as suas perceções anteriores, atendendo às situações a seguir descritas (factos independentes entre si)?**

*Cada resposta deverá estar compreendida entre 0% e 100%. Se considerar que cada um destes novos factos não altera em nada as suas perceções, insira por favor 0%.*

Situações	%
Honorários faturados à Entidade auditada por serviços de auditoria e outros serviços distintos de auditoria representam 10% do total da faturação da firma de auditoria	
Honorários faturados pela prestação de serviços distintos da auditoria representam 40% do total dos honorários faturados à Entidade auditada	
ROC / SROC presta os serviços de auditoria às demonstrações financeiras ininterruptamente há mais de 5 anos na Entidade auditada.	

**9 - Caso pretenda deixar alguma informação/comentário sobre o questionário, por favor utilize o espaço seguinte.**

FRANCISCO MIGUEL MURTA BRÁS DE OLIVEIRA  
OS EFEITOS DOS SERVIÇOS DISTINTO DA AUDITORIA NA INDEPENDÊNCIA DO AUDITOR



**Muito obrigado por ter completado este questionário!**

Caso tenha deixado o seu endereço eletrónico, os resultados deste estudo ser-lhe-ão enviados.

**Gratos pelo seu tempo e a sua colaboração,**

António Samagaio